



نشریه علمی حسابداری مدیریت

دوره ۱۷ / شماره ۶۰ / بهار ۱۴۰۳

صفحه ۱۰۸ تا ۱۲۴

## ارائه مدلی برای تبیین نقش اصول اخلاقی و دینداری حسابرسان در کیفیت خدمات حسابرسی

بهنام ازدری<sup>۱</sup>

سید حسین نسل موسوی\*<sup>۲</sup>

علی جعفری<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۲۹

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۰۲

### چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای تبیین تاثیر اصول اخلاقی و دینداری حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی حسابرسان مستقل است. نمونه نهایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۲۵۰ پرسشنامه جمع آوری شده از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی می باشد. به منظور گردآوری اطلاعات، پرسشنامه آرمگا زارفر (۲۰۱۵) مورد استفاده قرار گرفت و برای پردازش داده ها نیز از آمار توصیفی و مدل انعکاسی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس استفاده شد یافته های پژوهش نشان می دهد که متغیر اصول اخلاقی و دینداری حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی حسابرسان مستقل تاثیر معنی داری دارد و منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می شود. تقویت نگرش دینی و مذهبی می تواند به عنوان یک عامل محافظت کننده در برابر سوءاستفاده ها و تقلب ها، ارتقاء دهنده سلامت گزارشگری مالی و اطمینان اعتباردهندگان، سهامداران و سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی باشد. با توجه به اهمیت اخلاق، به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود به منظور ارتقاء سطح اخلاق حرفه ای حسابرسان در برنامه های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه ای داشته باشند.

**کلید واژه ها:** اصول اخلاقی، دینداری، گزارشگری مالی، کیفیت خدمات حسابرسی

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد قائم شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم شهر، ایران. [behnamazhdari@ymail.com](mailto:behnamazhdari@ymail.com)

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد قائم شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم شهر، ایران (نویسنده مسئول). [Nseyedhossein2@gmail.com](mailto:Nseyedhossein2@gmail.com)

<sup>۳</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد قائم شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم شهر، ایران. [jafarilarijani@gmail.com](mailto:jafarilarijani@gmail.com)

## مقدمه:

مند است. علاوه بر این، در کشورهایی مانند ایران، که گزارش حسابرسی به امضای حسابرس مستقل نیاز دارد، حسابرسان شخصاً مسئول گزارش حسابرسی هستند. بر این اساس، انتظار می رود حسابرسان محافظه کار بیشتر نسبت به کیفیت گزارشگری مالی متعهد باشند. اعتماد بیش از حد حسابرسان همچنین ممکن است بر کیفیت حسابرسی نیز تأثیر بگذارد. مطابق با مطالعات قبلی، کیفیت گزارشگری مالی با اقلام تعهدی اختیاری به عنوان یک شاخص معمول دستکاری حسابداری، اندازه گیری می شود. مشابه این مطالعات، ما نشان می دهیم که حسابرسان با اخلاق و دینداری و شخصیت بالاتر باید با کاهش استفاده صاحبکار از اقلام تعهدی اختیاری برای اهداف دستکاری حسابداری، به گزارشگری مالی با کیفیت بالاتری دست پیدا کنند. سازوکار پیشنهادی برای مقابله با تهدیدهای مربوط به کیفیت کار حسابرسان، ویژگی های منحصر به فرد حسابرسان است. اما کنترل این روش در عمل، دشوار است؛ زیرا حسابرسان در معرض مسائلی است که تحت کنترل موسسه حسابرسی نمی باشد و قرار گرفتن در معرض مسائل اصول اخلاقی و دینداری قوی می تواند با افزایش کیفیت کار حسابرسان مرتبط باشد.

هدف اصلی این پژوهش آن است که ویژگیهای شخصیتی از جمله اصول اخلاقی و دینداری حسابرسان را بر روی کیفیت حسابرسی بررسی نماید. به طوری که نتایج این پژوهش می تواند جامعه حسابرسان را با آگاهی از عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی، به منظور ارائه اظهارنظر مناسب درباره صورتهای مالی یاری رساند. تقلب، تحریف و دیگر بداخلاقی های حرفه ای باعث خواهد شد که مؤسسات مالی و دیگر شرکتهای عمومی و خصوصی یا دچار مشکلات گسترده شده یا به سوی ورشکستگی سوق پیدا کنند. لذا رسوایی های اخیر سازمان ها و ایجاد بحران ها، مدنظر قراردادن ارزشهای اخلاقی حرفه ای و دینداری در حسابرسی به عنوان موضوع مهم و مورد توجه در نظر گرفته شده است. بنابراین، با توجه به تأثیرگذاری اخلاق حرفه ای و دینداری حسابرسان بر دقت اظهارنظر حسابرسان

کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. کیفیت حسابرسی به عوامل بسیاری بستگی دارد. استفاده کنندگان از گزارش حسابرسان، ناظران و قانون گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند. در پانزده سال گذشته که رقابت بین مؤسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحت تأثیر بسیاری از اتفاقات قرار گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه ای به غیر از حق الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدماتشان بوده اند. از آنجا که هدف حسابرسی ارائه اطمینان درباره صورتهای مالی است. کیفیت حسابرسی، احتمال این است که صورتهای مالی شامل تحریف با اهمیت نباشد. اما در این باره باید پاسخ داد، چگونه استفاده کنندگان اطلاعات مالی سطح اطمینان ارائه شده و اعتمادپذیری اطلاعات را ارزیابی می کنند. کیفیت حسابرسی بالاتر، اطمینان بخشی بزرگتری از کیفیت گزارشگری مالی را فراهم می کند (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴: ۲۷۵). بنابراین، تا هنگامی که حسابرسی انجام نشده است، نمی توان کیفیت حسابرسی را ارزیابی کرد. صورتهای مالی به عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می شود و حسابرسی، کیفیت صورتهای مالی را افزایش می دهد به عبارتی کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت اطلاعات حسابداری است (کلینج، ۲۰۱۰، ۷۴۳).

با این که عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می گذارند، اما پژوهش های بسیار معدودی در جهت ایجاد چارچوب یا مدل مفهومی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. مطابق با مطالعات واتس (۲۰۰۳)، شواهد موجود نشان می دهد که فرآیند محافظه کاری در کیفیت گزارشگری مالی، حداقل از دیدگاه استفاده کنندگان گزارش های مالی سود

در طی حسابرسی، پژوهش حاضر از این جهت دارای اهمیت است که نتایج آن باعث شناسایی رابطه و تأثیر ویژگی‌های ذکر شده بر کیفیت حسابرسی می‌باشد که می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. در نتیجه با توجه به مطالب فوق می‌توان گفت که ضرورت پژوهش حاضر احساس می‌شود. سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا اصول اخلاقی و دینداری حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی حسابرسان مستقل موثر است؟

## ۲- مبانی نظری تحقیق و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی مفهومی چند بعدی در حسابرسی می‌باشد که تاکنون تعریف کاملی از آن ارائه نشده است به طوری که پژوهشگران نیز به یک مفهوم جامع در این زمینه نرسیده‌اند. مشکل کیفیت حسابرسی به دید بسیاری از ناظران دامنه گسترده و متنوع آن است و در طی دو دهه گذشته اغلب تعاریف مختلفی ارائه شده است. کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از تحریف‌های با اهمیت موجود در صورتهای مالی که توسط حسابرس کشف شده و گزارش شده است، تعریف نمود. اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی به رغم تفاوت‌ها، برخی از ویژگیهای دی آنجلو را بازتاب می‌دهند. کیفیت حسابرسی می‌تواند تابعی از توانایی حسابرس در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش این تحریف‌ها باشد. با توجه به پژوهش‌های (تیتمن و ترومن ۱۹۸۶؛ ۱۵۹) کیفیت حسابرسی به قابلیت اعتماد اطلاعات صورت‌های مالی بستگی دارد زیرا سرمایه‌گذاران برای برآورد دقیق ارزش شرکت از این اطلاعات استفاده می‌کنند. همچنین، کیفیت حسابرسی شامل حسابرسی صورتهای مالی است به طوری که که مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شود و اطمینان معقول، از صورتهای مالی حسابرسی شده ارائه دهد و افشای آن مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری و عاری از هرگونه تحریف، اشتباه و تقلب باشد (لاس هراس، ۲۰۱۲؛ ۵۲۱). اکثر تعاریف غیر مستقیم کیفیت حسابرسی با استقلال حسابرس و صلاحیت حسابرس

مرتبط است. تعریف دی آنجلو، ویژگی انتقادی از درک تأثیر حسابرسی بر اطلاعات صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. کیفیت حسابرسی با استقلال حسابرس رابطه مثبتی دارد و اگر حسابرسان نتوانند روابط شان را مدیریت نمایند ناشی از عدم صلاحیت آنها می‌باشد از این رو کیفیت حسابرسی با استقلال و شایستگی حسابرس رابطه مثبتی دارد. برخی از محققان نظراتی در رابطه با استقلال حسابرس ارائه کردند به عنوان نمونه استقلال حسابرس قابلیت اعتماد و اطمینان گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد. چنانچه کیفیت حسابرسی به طور کامل با احتمال کشف تحریف‌های با اهمیت مرتبط شود از لحاظ مفهوم کامل نخواهد بود زیرا اساساً خود حسابرسان امکان انتخاب احتمال خطر را در اختیار دارند. در این پژوهش برای ارزیابی کیفیت حسابرسی از سه متغیر مستقل اخلاق حسابرس، تجربه، صلاحیت و شایستگی حسابرس استفاده شده است.

یکی از متغیرهای اصلی پژوهش حاضر، اخلاق حسابرس می‌باشد که برای بررسی اثر آن بر کیفیت حسابرسی از سه شاخص صداقت، عینیت و استقلال استفاده شده است. رعایت اصول اخلاقی در رشته‌ها و حرفه‌های گوناگون، به عنوان اخلاق حرفه‌ای که زیرمجموعه‌ای از اخلاق کاربردی است، شناخته می‌شود (پویا و برومند، ۲۰۱۳؛ ۵۱)

اخلاق حرفه‌ای در زندگی اجتماعی انسان‌ها بسیار با اهمیت است. نتایج پژوهشی نشان می‌دهد هرگونه بهبود در اخلاق حرفه‌ای می‌تواند همراه با بهبود در پیامدهای آن، یعنی مسئولیت اجتماعی و پاسخگویی فردی باشد (قاسم زاده، ۲۰۱۶؛ ۷۶). بنابراین می‌توان استدلال کرد که اخلاق می‌تواند جزء شاخصه‌های اصلی در کیفیت حسابرسی به شمار رود. گفتمان‌های اخلاقی حرفه حسابداری به طور فزاینده‌ای دنیوی شده است، به همین ترتیب، آنها بیشتر قاعده‌گرا هستند تا عینیت و استقلال حسابرسان را حفظ و حمایت کنند. اگرچه حسابرسان در طول تاریخ به عنوان اعتراف‌کنندگان، پاک‌کنندگان گناه

و روحانی قلمداد می شدند، اما باز هم توسط افرادی به اصطلاح گناهکار استخدام و حق الزحمه آنها پرداخت می شوند. تعهد اخلاقی به این صورت تعریف می شود: اندازه ای که فرد در جامعه حرفه ای خود به ارزشهای اخلاقی ایده آل و اجرای نظارتی آنها پایبند است. همانطور که منافع تجاری از کانون عینیت حرفه حسابرسی پیشی گرفت، اخلاق حرفه ای به طور قابل ملاحظه ای ناپدید شد. صنعت حسابداری مدرن، دانش حسابداری را از حرفه ای بودن به سمت تجارتي شدن سوق داده است. مطابق با تئوری تعارض نقش حسابرسان با دو موضوع متناقض روبرو می شوند. اولین مورد، تعارض بین شخصیت و نقش حسابرس است، جایی که حسابرس بین ارزشهای شخصی و نقش خود در کشف تحریفات دچار تعارض می شود. دومین مورد نقش فرستنده درونی است، وقتی از شخص انتظار می رود نقشی متناقض انجام دهد و فرستنده نقش به گیرنده نقش احتیاج داشته باشد. لذا در آن چندین نقش به حسابرس تحمیل می شود. از آنجا که از یک سو، مردم انتظار دارند که وی اظهارات نادرست را کشف کرده و آنها را گزارش دهد، در حالی که از طرف دیگر صاحبکار از حسابرس انتظار دارد که صورتهای مالی را بدون تغییرات زیادی بپذیرد. حسابرسان معمولاً توسط دو نیروی مخالف یعنی نیروی حرفه ای و تجاری تحت فشار قرار می گیرند. در عین حال، در حالی که باید با گزارش های حسابرسی دارای صلاحیت فنی و شفافیت بالایی باشد، باید تعهدات خود را در مورد محرمانه بودن اطلاعات مالی صاحبکار نیز حفظ کنند. فساد و رسوایی های مالی که در سال های اخیر درگوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده، دامنگیر حسابرسان نیز شده است. این موضوع باعث شده که رعایت اخلاق حرفه ای در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گرفته، شهرت و مشروعیت مؤسسات حسابرسی نیز در معرض خطر باشد.

توجه به رفتار اخلاقی حسابرسان در عصر کنونی به دلیل افزایش نگرانی در ارتباط با رفتارهای غیر اخلاقی و عوامل زمینه ساز آن از اهمیت وافر برخوردار شده است

که فراوانی پژوهش صورت گرفته در این باب و مقالات منتشر شده در داخل و خارج کشور، شاهدهی بر اثبات این ادعاست (ماروتو سانچز، ۲۰۰۳). وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابرسی ضرورتی است که باعث ارتقای کیفیت حسابرسی شده و نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده کنندگان خدمات می باشد (صالحی، ۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی بالاتر، اطمینان بخشی بیشتری از کیفیت گزارشگری مالی فراهم می کند (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). صورت های مالی به عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می شود و حسابرسی، کیفیت صورت های مالی را افزایش می دهد، به عبارتی کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت اطلاعات حسابداری است (کلینچ، ۲۰۱۰). لذا با کنترل و کاهش بد اخلاقی های حرفه ای مثل تقلب، می توان به افزایش کیفیت صورت های مالی در شرکت های بزرگ و کوچک که دچار مشکلات گسترده شده اند کمک کرد و آنان را از حرکت به سمت ورشکستگی نجات داد. مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت انرون و حسابرسان (شرکت آرتور اندرسون) نشان داد که دلیل سقوط آن، استانداردهای بین المللی حسابداری ناکافی و یا استانداردهای حسابرسی نبود، بلکه دلیل اصلی عدم رعایت رفتار اخلاقی حرفه ای بوده است (حساس یگانه، ۲۰۰۴). لذا با در نظر گرفتن رسوایی های سال های اخیر شرکت هایی مثل انرون، وردکام، تایکو و حتی در ایران و با توجه به اینکه رسالت حرفه حسابرسی ایجاد اعتماد و آرامش خیال به استفاده کنندگان صورت های مالی است، بنابراین نقش رفتارهای اخلاقی حسابرسان و عواملی که بستر لازم جهت بروز رفتارهای اخلاقی را فراهم می کند به عنوان موضوع مهم و مورد توجه در نظر گرفته می شود. از طرف دیگر با توجه به رقابتی بودن فضای کسب و کار مؤسسات حسابرسی در ایران، کیفیت حسابرسی از اهمیت ویژه ای برخوردار است. تعهد حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و قواعد رفتار حرفه ای، با پرسنل متخصص و دارای صلاحیت علمی، بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت دارد. همچنین رابطه مثبتی بین استقلال، عینیت، صداقت

وصلاحیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد. انتظار ما مبنی بر اینکه تعهد اخلاقی حسابرس، بر کیفیت کار حسابرس تاثیرگذار است که با یافته‌های تحقیقات پیشین حسابداری قابل توجیه است. دوم، تصمیمات اخلاقی حسابرسان، متأثر از فرهنگ سازمانی و فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی آن‌هاست (وینسور و اشکانسی، ۱۹۹۶ و اسوینی، آرنولد و پیرس، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۳). لذا بر کیفیت کار حسابرسی تاثیر زیادی دارد. همچنین مسائل قضائیه که هم به لحاظ حرفه‌ای و هم اخلاقی دارای اهمیت حیاتی هستند که باید حسابرسان را به اثرگذاری بر کیفیت کار حسابرسی حساس سازند.

کلمات دین و دینداری یکسان نیستند؛ دین، قانون اساسی فلسفه‌ها و مفاهیم اخلاقی فرد را نشان می‌دهد (الچیت آل، ۲۰۱۱). دین کلمه‌ای عربی است به معنای جزا و پاداش و عبادت است از: اعتقاد به خالق هستی و مجموعه قوانینی که از جانب او بر بشر عرضه گردیده است. همچنین دین به معنای اطاعت و آیین و شریعت است یعنی وضع و تاسیس الهی که مردم را به رستگاری هدایت می‌کند و شامل عقیده و عمل است (منظری توکلی و عراقی پور، ۱۳۸۹). دینداری و حیات دینی امور نامتعارف است ثنایی و غیرعادی نیست، بلکه دینداری می‌تواند در متن زندگی روزمره افراد ظهور و بروز داشته باشد و به همه افکار، احساسات و رفتار فرد جهت خاصی اعطاء کند. دین به عنوان عنصری اساسی در رفتار اجتماعی در نظر گرفته شده و به عنوان یک عامل فرهنگی محسوب می‌شود. زیرا به عنوان هنجارها و آداب و رسوم سنتی عمل می‌کند تا بر اعتقادات و رفتار شخصی تأثیر بگذارد. حتی آداب و رسوم بیشتری از پایه‌های دین شکل می‌گیرد. گرچه دینداری تعریف دقیقی ندارد، اما معمولاً به عنوان اعتقاد به خدا تعریف می‌شود و به دنبال آن اطاعت از قوانین و آموزه‌های او است (رشید و ابراهیم، ۲۰۰۸). دینداری به دین مطلق و انتزاعی اشاره ندارد بلکه به "عمل شخصی دین" اشاره دارد (الچیت آل، ۲۰۱۱). به همین دلیل است که "دینداری به عنوان اندازه‌گیری شناختی شخصیت در

نظر گرفته می‌شود" (فرح و حسن، ۲۰۱۵). این را می‌توان به عنوان ایمان به وجود خدا و تعهد به رعایت قوانینی که اعضای یک دین معتقدند که توسط خدا تعریف شده است تعریف کرد (اشنایدردت، ۲۰۱۱). دینداری ترکیبی از اعتقاد به یک دین خاص (به عنوان مثال اسلام/ مسیحیت)، احساس عاطفی مثبت نسبت به چنین آیینی و تعهد نسبت به چنین احساسی (به عنوان مثال پنج بار نماز در روز / یکشنبه‌ها به کلیسا رفتن) (الچیت آل، ۲۰۱۱). دیندار بودن شامل جستجوی نعمت، آرامش، معنا، سلامتی و موارد دیگر می‌شود و وسیله‌ای برای رسیدن به چنین هدفی عمل به مناسک یا پیروی از رفتارهای مطلوب است (زندگی و رفتار اکثر مردم در زندگی (به ویژه در ایران) حول دینداری آنها است. تقریباً همه احساسات، نگرش‌ها و عملکردهای مردم بر اساس اعتقادات دینداری آنها توجیه و تفسیر می‌شود. اینکه چگونه باید فکر کنند و چگونه عمل کنند و آنچه را که باید باور کنند معمولاً از اعتقادات دینداری آنها ناشی می‌شود. به عنوان مثال، هنگامی که افراد از پریشانی عاطفی رنج می‌برند، دیگران معتقدند که این به دلیل ضعف ایمان و اعتقاد دینداری آنها است. با این حال، افراد موفق و قاطع معمولاً موفقیت و اعتماد به نفس خود را به اعتقادات قوی دینداری و ایمان به قدرت خدا برای اعطای این موفقیت و اطمینان نسبت می‌دهند. بنابراین، دین بر فرهنگ تأثیر می‌گذارد و به شکل‌گیری آنها کمک می‌کند (عبدال - خالک، ۲۰۱۱). با این حال، تحقیقات در مورد تأثیر دینداری بر رفتار حسابرس در مراحل ابتدایی است و تعداد کمی از محققان این اثر را با استفاده از نظر حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی بررسی کرده‌اند. دیانا مصطفی (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر متقابل دین و اخلاق بر استقلال حسابرس در مصر پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که با توجه به تاثیر شرایط اقتصادی صاحبکار، تاثیر متقابل مهمی بین میزان رشد اخلاقی و دینداری ذاتی بر میزان استقلال حسابرس وجود دارد. گارسیا بلاندون (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر جنسیت بر کیفیت خدمات

حسابرسی در اسپانیا پرداختند. نتایج تحقیق نشان می دهد که حسابرس زن بر کیفیت خدمات حسابرسی تاثیر مثبت دارد. علاوه بر این، تأثیر جنسیتی از همان سال اول انتصاب شریک زن برای جایگزینی حسابرس مرد رخ می دهد.

آسترو و همکاران (۲۰۱۹)، در مقاله ای به بررسی تاثیر صلاحیت، تجربه، استقلال، مراقبت مناسب حرفه ای و صداقت حسابرس بر کیفیت حسابرسی با نقش تعدیل کننده اخلاق حسابرس پرداختند. داده های مورد استفاده در این مطالعه از طریق پرسش نامه در اندونزی به دست آمده است. نتایج مطالعات نشان می دهد که متغیرهای شایستگی، مراقبت های حرفه ای مناسب و صداقت به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می گذارد، تاثیر مثبت تجربه و استقلال متغیرها به میزان قابل توجهی روی کیفیت حسابرسی تاثیر گذار نمی باشد. همچنین متغیر رفتار اخلاقی حسابرس به طور قابل توجهی نقش تعدیل کنندگی در این رابطه ندارد. نورانی و اخلاقی یزدی نژاد (۱۴۰۲) به بررسی اصول بنیادی آئین رفتار حرفه ای حسابداران مدیریت و تاثیر آن بر محتوای اطلاعات حسابداری مدیریت پرداختند. جامعه آماری، شامل حسابداران صنعتی شاغل در حرفه که با مفاهیم مختلف حسابداری مدیریت آشنا هستند می باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان می دهد که آئین رفتار حرفه ای حرفه ای حسابداری مدیریت بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد مؤثر است و این موضوع نشان دهنده اهمیت اخلاق حرفه ای در واحدهای حسابداری و مالی در کنار سایر فاکتورهای مؤثر می باشد. خدای پور و همکاران (۱۳۹۹)، در تحقیقی به بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس پرداختند. نتایج حاکی از آن است که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر عینیت حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری دارد. همچنین شخصیت باوجدان بودن (وظیفه شناسی) نیز بر عینیت حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری دارد. علاوه بر این،

یافته ها نشان می دهد که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر رابطه بین تیپ های شخصیتی حسابرسان و عینیت حسابرس تاثیر دارد. بنابراین، بهبود فرهنگ اخلاقی موسسات حسابرسی گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و می تواند موجب افزایش عینیت حسابرس گردد و در نتیجه باید مورد توجه و اهتمام مدیران و شرکای موسسات حسابرسی قرار گیرد. با توجه به تحقیقات محدود در مورد رابطه بین دینداری و کیفیت کار حسابرس، تحقیق حاضر با هدف تعیین تأثیر دینداری بر میزان کیفیت کار حسابرس و رفتار اخلاقی مربوطه در حرفه حسابرسی انجام خواهد شد. لذا در این تحقیق به دنبال این هستیم که چگونه چنین تغییرات موثری می تواند بر تعهد اخلاقی حسابرسان و رفتار حرفه ای و کیفیت کار آنها تأثیر بگذارد؟ آیا آنها بر رفتار آنها تأثیری نگذاشته و آنها را وادار می کنند تا اخلاقی عمل کنند؟

فرضیه های پژوهش:

۱. اصول اخلاقی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی حسابرسان مستقل تاثیر معنی داری دارد.
۲. دینداری حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی حسابرسان مستقل تاثیر معنی داری دارد.

### ۳- روش شناسی

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مساله و اهداف، کاربردی می باشد. این تحقیق با توجه به روش جمع آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی - همبستگی می باشد. به عبارت دیگر، داده های مورد نیاز بر اساس یک بررسی پیمایشی جمع آوری گردیدند (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۳). بر این اساس از پرسشنامه جهت جمع آوری داده های پژوهش استفاده گردید، چرا که به پیروی از پژوهش های پیشین روشی موثر در جمع آوری داده ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می شود. همچنین برای جمع آوری مبانی تئوری از روش کتابخانه ای و مطالعه مبانی نظری پژوهش های قبلی استفاده شد.

ابزار جمع آوری داده های پژوهش پرسشنامه بود پرسشنامه های استفاده شده در این پژوهش استاندارد بودند اما با توجه به تفاوت محیط پژوهشی محققان مجددا سوالات پرسشنامه را از نظر روایی و پایایی مورد بررسی قرار دادند. سوالات تمامی پرسشنامه ها از طریق مقیاس ۵ گزینه ای لیکرت از کاملا موافقم تا کاملا مخالفم ترتیب داده شده بود. تمامی پرسشنامه ها، از نظر روایی در اختیار متخصصان قرار گرفت و از نظر مفهوم سوالات و همراستایی با اهداف پژوهش طی چند مرحله بررسی و اصلاح شدند به گونه ای که تمامی سوالات حاضر در پرسشنامه مورد تایید قرار گرفتند و پس از آن اقدام به توزیع بین جامعه هدف پژوهش گردید.

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۴۰۱ می باشند. با توجه به اینکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1/96^2 \times 0.683^2}{0/1^2} = 179$$

در رابطه فوق:

$n$ : بیانگر حجم نمونه ؛  $Z_{\alpha/2}$ : مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶؛  $\sigma^2$ : بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل این که مشخص نیست، با استفاده از پیش آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی بدست آمده است؛  $e$ : دقت مورد نظر در پژوهش است که معمولا معادل ۰/۱ در نظر گرفته می شود (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۶). با توجه به رابطه فوق، حجم نمونه ۱۷۹ نفر بدست آمد که جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۳۲۴ پرسشنامه میان حسابرسان بصورت تصادفی توزیع گردید و در نهایت تعداد ۱۸۱ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت.

### متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل:

متغیر مستقل اصول اخلاقی حسابرسی از طریق پرسشنامه آرمگا زارفرفر (۲۰۱۵) اندازه گیری می شود. شامل ۶ سوال از استقلال و بی طرفی حسابر، ۷ سوال از عینیت و صداقت حسابر، ۵ سوال از شایستگی و صلاحیت حسابر و متغیر مستقل دینداری حسابرسان از پرسشنامه دینداری سراج زاده و همکاران (۱۳۹۲) استفاده می شود. پرسشنامه دینداری به منظور سنجش میزان دینداری فرد مسلمان و بر اساس هنجار جامعه ایرانی ساخته شده است. این پرسشنامه در سه خرده مقیاس التزام دینی، باور دینی و عواطف دینی ساخته شده که بر اساس مقیاس پنج گزینه ای لیکرت تنظیم شده است. ۶ سوال اول مربوط به باور دینی، ۵ سوال دوم مربوط به عمل به وظائف دینی و ۴ سوال سوم مربوط به عواطف دینی می باشد. بخش آخر آن مربوط به کیفیت حسابرسی که شامل ۱۰ سوال می باشد و جمعا ۴۳ سوال بین حسابرسان توزیع شده است.

### ۳-۱- روایی و پایایی پرسشنامه

برای اطمینان از روایی پژوهش، پرسشنامه در بین تعدادی از استادان و نخبگان حسابرسی توزیع شد و پس از اطمینان از نتایج بدست آمده، در جامعه آماری مورد نظر توزیع گردید. به منظور سنجش ضریب پایایی سوالات پژوهش در مقیاس لیکرت از تکنیک ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. که مقدار آلفای بیش از ۰/۹ را عالی، بین ۰/۸ تا ۰/۹ را خوب، بین ۰/۷ تا ۰/۸ را قابل قبول، بین ۰/۶ تا ۰/۷ را قابل بحث، بین ۰/۵ تا ۰/۶ را ضعیف و کمتر از ۰/۵ را غیر قابل قبول معرفی کرده اند. نتایج در نگاره (۱) حاکی از این است که ضرایب آلفای کرونباخ برای تمام عوامل در سطح مطلوبی قرار دارند.

نگاره (۱) ضریب آلفای کرونباخ متغیرهای تحقیق

مولفه ها	تعداد گویه ها	ضریب آلفای کرونباخ
اصول اخلاقی	۳	۰,۸۲۳
دینداری	۳	۰,۸۶۱
کیفیت حسابرس	۱۰	۰,۹۸۱

#### ۴- آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

##### تحقیق

به منظور شناخت بهتر جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌ها، آمار توصیفی شونده. همچنین آمار توصیفی آمار توصیفی شونده، گامی در جهت تشخیص الگوی

حاکم بر آنان و پایه‌ای برای تبیین روابط متغیرهایی است که در پژوهش بکار می‌روند. در این بخش، به بررسی وضعیت کلی داده‌های گردآوری شده پرداخته می‌شود. پاسخهای پرسشنامه به صورت پنج گزینه ای و شامل (۱) کاملاً مخالف، (۲) مخالف، (۳) خنثی، (۴) موافق و (۵) کاملاً موافق می‌باشد. آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی تحقیق در نگاره (۲) آمده است.

نگاره ۲- آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی پاسخ دهندگان

عوامل	فراوانی	درصد	عوامل	فراوانی	درصد
جنسیت:			تجربه کاری:		
زن	۷۸	۳۱,۲	کمتر از ۵ سال	۵۳	۲۱,۲
مرد	۱۷۲	۶۸,۸	۵ تا ۱۰ سال	۷۷	۳۰,۸
سمت افراد:			۱۰ تا ۱۵ سال	۵۲	۲۰,۸
کمک حسابرس	۲۵	۱۰	۱۵ تا ۲۰ سال	۶۸	۲۷,۲
حسابرس	۶۱	۲۴,۴	نوع فعالیت حسابرسی:		
حسابرس ارشد	۴۱	۱۶,۴	حسابرسی مستقل	۱۳۷	۵۴,۸
سرپرست حسابرسی	۳۹	۱۵,۶	حسابرسی داخلی	۵۱	۲۰,۴
سرپرست ارشد	۳۱	۱۲,۴	حسابرسی دولتی	۲۳	۹,۲
مدیر حسابداری	۳۳	۱۳,۲	حسابرسی عملیاتی	۱۶	۶,۴
شریک حسابداری	۲۰	۸	حسابرسی فناوری اطلاعات	۱۴	۵,۶
تحصیلات:			سایر	۹	۳,۶
کاردانی	۰		عضویت جامعه حسابداران		



کارشناسی	۱۶۲	۶۴,۸	افراد عضو	۸۴	۳۳,۶
کارشناسی ارشد	۷۶	۳۰,۴	افراد غیر عضو	۱۶۶	۵۳,۲
دکتری	۱۲	۴,۸			

نگاره ۳- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	علامت اختصاری	تعداد مشاهده	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار	واریانس
		آماره	آماره	آماره	خطای معیار	آماره	آماره
اصول اخلاقی	A	۲۵۰	۱,۶۲	۴,۹۶	۳,۱۵۴۶	۰,۰۳۶۳۶	۰,۵۷۴۸۴
دینداری	B	۲۵۰	۱,۰۰	۵,۰۰	۳,۱۲۱۲	۰,۰۵۹۱۶	۰,۹۳۵۳۳
کیفیت حسابرسی	Y	۲۵۰	۱,۴۳	۴,۴۸	۲,۸۲۷۶	۰,۰۳۹۹۲	۰,۶۳۱۲۷

به بررسی مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل عاملی می‌پردازیم. روش‌های مختلفی برای این کار وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به محاسبه مقدار  $KMO$  اشاره کرد که مقدار آن همواره بین ۰ تا ۱ در نوسان است. در صورتی که مقدار  $KMO$  کمتر از ۰,۵۰ باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نخواهد بود و اگر مقدار آن بین ۰,۵۰ تا ۰,۶۹ باشد، می‌توان با احتیاط بیشتر به تحلیل عاملی پرداخت، ولی در صورتی که مقدار آن بزرگتر از ۰,۷ باشد، همبستگی‌های موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب خواهد بود. از سوی دیگر برای اطمینان از مناسب بودن داده‌ها مبنی بر اینکه ماتریس همبستگی‌هایی که پایه تحلیل قرار می‌گیرد، در جامعه برابر با صفر نیست، از آزمون بارتلت استفاده شده است. به عبارت دیگر با استفاده از آزمون بارتلت می‌توان از کفایت نمونه‌گیری اطمینان حاصل کرد. نتایج حاصل که در جدول شماره ۴-۵ نشان داده شده است، نشانگر مناسب بودن همبستگی‌های موجود بین داده‌ها برای تحلیل عاملی و کفایت نمونه‌گیری است، از این رو می‌توان به تحلیل عاملی، اقدام کرد

همانطور که مشاهده می‌شود برای متغیر اصول اخلاقی (A) مینیمم نظرات مقدار ۱/۶۲ و ماکزیمم نظرات مقدار ۴/۹۶ و میانگین و انحراف معیار نظرات به ترتیب به میزان ۳/۱۵۴۶ و ۰/۵۷۴۸۴ می‌باشد. برای متغیر دینداری (B) مینیمم نظرات مقدار ۱/۰۰ و ماکزیمم نظرات مقدار ۵/۰۰ و میانگین و انحراف معیار نظرات به ترتیب به میزان ۳/۱۲۱۲ و ۰/۹۳۵۳۳ می‌باشد. برای متغیر کیفیت حسابرسی (Y) مینیمم نظرات مقدار ۱/۴۳ و ماکزیمم نظرات مقدار ۴/۴۸ و میانگین و انحراف معیار نظرات به ترتیب به میزان ۲/۸۲۷۶ و ۰/۶۳۱۲۷ می‌باشد.

۴-۱- بررسی مدل نظری تحقیق

برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری بوسیله نرم افزار PLS استفاده شده است.

۴-۱-۱- تحلیل عاملی

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مسأله اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد یا نه؟ بنابراین در ابتدا

نگاره ۴-آزمون *KMO* و بارتلت

<i>KMO</i> آزمون	۰,۸۸۸
کای دو	۸۴۶۶
درجه آزادی	۲۵۳
سطح معنی داری	۰,۰۰۰

برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده می‌کنیم.

**برازش مدل‌های اندازه‌گیری:**

**پایایی:**

به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌پردازیم.

با توجه به عدد *KMO* (بزرگتر از ۰,۷) و عدد معناداری آزمون بارتلت ( $sig < 0,05$ ) می‌توان گفت که داده‌ها برای اجرای تحلیل عاملی مناسب است و از شرایط مورد نیاز برخوردار است.

**۵-آزمون فرضیات**

در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار *PLS*. جهت بررسی برازش مدل، از

نگاره ۵-ضرایب بارهای عاملی

عامل	شاخص	بار عاملی
اصول اخلاقی	A1	۰,۴۶۸
	A2	۰,۸۶۴
	A3	۰,۶۴۲
دینداری	B1	۰,۸۶۶
	B2	۰,۵۴۷
	B3	۰,۶۹۶
کیفیت حسابرسان	Y1	۰,۹۴۸
	Y2	۰,۸۰۲
	Y3	۰,۹۶۴
	Y4	۰,۹۵۵
	Y5	۰,۸۴۸
	Y6	۰,۹۴۹
	Y7	۰,۹۶۳
Y8	۰,۹۴۶	
Y9	۰,۹۴۵	
Y10	۰,۹۳۶	

بارهای عاملی سؤالات از ۰,۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد.

مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰,۴ می‌باشد. در جدول فوق تمامی اعداد ضرایب

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در *PLS*، بعد از

سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش

ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد، که نتایج

آن در جدول زیر آمده است.

### آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی

نگاره ۶- نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی
اصول اخلاقی	A	۰,۸۲۳	۰,۸۳۱
دینداری	B	۰,۸۶۱	۰,۸۸۳
کیفیت حسابرسان	Y	۰,۹۸۱	۰,۹۸۴

### روایی همگرا

معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری،

روایی همگرا است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه

با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد.

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ

و پایایی ترکیبی ۰,۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق

این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را

اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی

پژوهش را تأیید نمود.

نگاره ۷- نتایج روایی همگرا متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	میانگین واریانس استخراجی
اصول اخلاقی	A	۰,۴۶۰
دینداری	B	۰,۵۱۲
کیفیت حسابرسان	Y	۰,۸۵۹

با توجه به شکل شماره ۴-۲، چون ضرایب *t* برای

فرضیه‌های تحقیق بیشتر از ۱,۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در

سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود.

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای *AVE*، ۰,۴

است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد

متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در

نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود.

### معیار *R Squares* یا $R^2$

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری

در یک پژوهش ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای پنهان

درون‌زای (وابسته) مدل است.  $R^2$  معیاری است که نشان

### برازش مدل ساختاری

ضرایب معناداری (مقادیر *t-values*)

از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰,۱۹، ۰,۳۳ و ۰,۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  در نظر گرفته می‌شود. مطابق با شکل ۴-۱، مقدار  $R^2$  برای سازه‌های درون‌زای

پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت

نگاره ۸- نتایج معیار  $R^2$  برای سازه درون‌زا

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	$R^2$
کیفیت حسابرسان	Y	۰,۳۷۲

### برازش مدل کلی

#### معیار نیکویی برازش ( $GOF$ )

عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای  $GOF$  معرفی شده است.

این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\frac{Communalities \times R^2}{Communalities}}$$

متغیرهای پنهان

$R^2$ : میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل پژوهش به دست می‌آید.

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری، مدل کلی معادلات ساختاری پژوهش باید با استفاده از معیار نیکویی برازش ( $GOF$ ) بررسی گردد. مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار  $GOF$  استفاده می‌شود که سه مقدار ۰,۰۱، ۰,۲۵ و ۰,۳۶ به

نگاره ۹- میزان  $Community$  و  $R^2$  متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	$Community$	$R^2$
اصول اخلاقی	A	۰,۴۶۰	۰,۰۰۰
دینداری	B	۰,۵۱۲	۰,۰۰۰
کیفیت حسابرسان	Y	۰,۸۵۹	۰,۳۷۲

نگاره ۱۰- نتایج برازش مدل کلی

$GOF$	$R^2$	$Community$
۰,۴۷۹	۰,۳۷۲	۰,۶۱۶

با توجه به مقدار بدست آمده برای  $GOF$  به میزان ۰,۴۷۹، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

نگاره ۱۱- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات مدل پژوهش

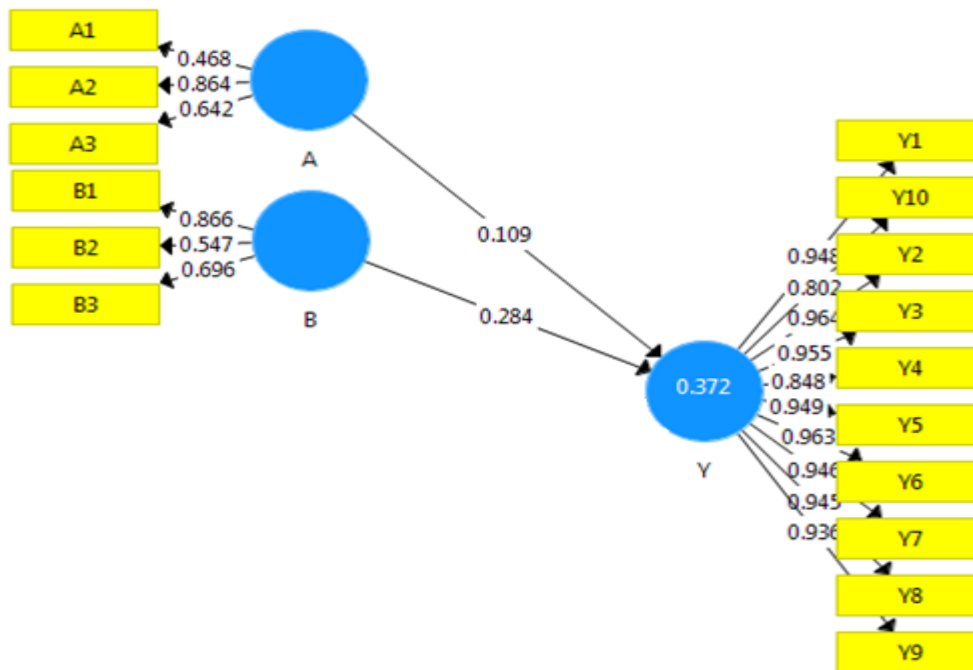
فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	علامت اختصاری	ضریب مسیر ( $\beta$ )	معناداری	نتیجه آزمون
-------	------------------------------	---------------	-----------------------	----------	-------------

اول	←	کیفیت حسابرسی اصول اخلاقی	A --- Y	۰,۱۰۹	۲,۱۰۵	تایید فرضیه اول
دوم	←	کیفیت حسابرسی دینداری	B --- Y	۰,۲۸۴	۳,۳۹۹	تایید فرضیه دوم

### نتایج آزمون فرضیه‌ها:

پس از بررسی برازش مدل های اندازه گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و با توجه به

شکل زیر به بررسی نتایج آزمون فرضیه های پژوهش پرداخته می شود که نتایج آن در زیر ارائه شده است:



### فرضیه اول: اصول اخلاقی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی

حسابرسان مستقل تاثیر معنی داری دارد.

با توجه به نگاره ۱۱، می توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (اصول اخلاقی حسابرسان بر کیفیت کار حسابرسان)  $\beta=0/109$  می باشد و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز  $t=2/105$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می دهد معنادار است. بنابراین می توان نتیجه گرفت اصول اخلاقی حسابرسان بر کیفیت کار حسابرسان تاثیر معنی داری دارد و لذا فرضیه اول تأیید خواهد شد.

### فرضیه دوم: دینداری حسابرسان بر کیفیت خدمات

حسابرسانی حسابرسان مستقل تاثیر معنی داری دارد. با توجه به نگاره ۱۱، می توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (دینداری حسابرسان بر کیفیت کار حسابرسان)  $\beta=0/284$  می باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز  $t=3/399$  بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می دهد معنادار است. بنابراین می توان نتیجه گرفت دینداری

حسابرسان بر کیفیت کار حسابرس تاثیر معنی داری دارد و لذا فرضیه دوم تأیید خواهد شد.

## ۶- بحث و نتیجه گیری

تا به امروز تلاشهای متعددی برای تعریف کیفیت در حسابرسی صورت پذیرفته است با این حال هیچکدام از آنها منجر به تعریف مورد قبول یا مورد پذیرش انجمن های حرفه ای و جامعه حسابداران قرار نگرفته به طوری که توسط جامعه بین الملل به رسمیت شناخته نشده است. زیرا از اساس، کیفیت حسابرسی در اصل یک مفهوم یک بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چند وجهی است و عوامل متعددی چه بصورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابرسی تاثیر می گذارند. تعدادی از این پژوهشها، کیفیت تصمیم حسابرس و تاثیر آن را بر اثربخشی و کارایی حسابرسی آزمون کرده اند. و بسیاری از این مطالعات، کیفیت حسابرسی را به طور مستقیم آزمون نکرده اند، اما عواملی را بررسی کرده اند که منجر به بهبود در کیفیت تصمیم حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی می شود. این پژوهش جز آن دسته پژوهش هایی بوده است که تاثیر متغیرهای اصول اخلاقی حسابرسان، دینداری حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسی را بررسی نموده است و یافته های پژوهش نشان می دهد که متغیر اصول اخلاقی و دینداری حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی حسابرسان مستقل تاثیر معنی داری دارد و منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می شود.

مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری و حسابرسی است که به طور مستقیم بر استقلال و بیطرفی، شایستگی (صلاحیت) و صداقت حسابرسان برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به نوعی که داشتن یک نگرش مستقل به منظور عاری بودن از منافع و فشارهای هر طرف به نحوی که وجود تقلب را بتوان به آسانی شناسایی کرد ضروری است. طبق بند سوم اصول اخلاقی در آیین رفتار

حرفه ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا، برای حفظ و گسترش اعتماد عمومی، اعضای حرفه باید همه مسئولیت های حرفه ای خود را با بالاترین درجه صداقت و درستکاری انجام دهند. صداقت، به عنوان یکی از ارزشهای محوری در رشد اخلاق حرفه ای است که مبنای رسیدگی ها و اظهار نظرها قرار می گیرد. درستکاری، یک اصل اساسی است که بر پایه اعتماد عمومی بوده و معیاری نهایی که هر عضو از حرفه باید تصمیمات اش را بر اساس آن بسنجد. بدون جلب اعتماد و پذیرش استفاده کنندگان از صورتهای مالی، ارائه خدمات از سوی حسابداران و حسابرسان امری بیهوده خواهد بود. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه کننده خدمات (حسابداران و حسابرسان)، و آن نیز تابع درستکاری، بیطرفی و پایبندی به اصول اخلاق حرفه ای است. با توجه به نقش مهم و اساسی حسابداری و حسابرسی در پیشرفت اقتصادی، سیاسی و اجتماعی جوامع، و نیز اهمیت درستی اطلاعات برای استفاده کنندگان، سرمایه گذاران و اعتباردهندگان، اخلاق در حرفه حسابرسی و حسابداری به عنوان یک عنصر محوری به حساب می آید. ارتباط دوسویه بین جامعه و حرفه ها که از یک طرف ارائه خدمات حرفه ای به جامعه و از طرف دیگر استفاده ارائه کننده خدمات است، ناگزیر باید تابع ضوابط دقیقی باشد که دوطرف را به حقوق یکدیگر آشنا و آگاه سازد. ضوابط اخلاقی و رفتاری هر حرفه، مهمترین خط مشی های آن را تشکیل می دهد. از آنجایی که می توان علاوه بر پیش بینی های مالی بر جلوگیری از تقلب پرداخت، دینداری و باورهای مذهبی، یکی از مهمترین عوامل رفتاری است که بر این پدیده تأثیرگذار است. در واقع حسابرسانی که دارای اعتقادات مذهبی هستند و مذهب را وسیله ای برای رسیدن به اهداف دیگر قرار نداده اند در برابر تقلب در گزارشگری مالی مصونیت بیشتری دارند. لذا تقویت نگرش دینی و مذهبی می تواند به عنوان یک عامل محافظت کننده در برابر سوءاستفاده ها و تقلب ها، ارتقاء دهنده سلامت گزارشگری مالی و اطمینان اعتباردهندگان، سهامداران و سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی باشد.

گردد و توصیه می شود به شرکتهایی که می خواهند خدمات حسابرسی را دریافت نمایند از موسسات حسابرسی که دارای حسن شهرت بیشتری هستند، استفاده نمایند. همچنین کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی می تواند از نتایج این پژوهش در تدوین استانداردهای حسابرسی استفاده نماید. آن کمیته می تواند با استناد به یافته های پژوهش حاضر، در تدوین استانداردهای حسابرسی رابطه میان متغیرهای مستقل این پژوهش و کیفیت حسابرسی را با توجه به متغیر تعدیلی تردید حرفه ای را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد و سپس براساس نتایج آن، استاندارد حسابرسی متناسب با حرفه حسابرسی کشور را انتشار دهد. با توجه به موضوع بررسی شده در این پژوهش، پیشنهادهای زیر برای انجام پژوهشهای آتی ارائه می گردد: (۱) از متغیرهای مستقل دیگری همچون اندازه حسابرسی، چرخش حسابرسی و هزینه های حسابرسی با کیفیت حسابرسی استفاده گردد.

(۲) از متغیر تعدیلی برای بررسی تاثیر روابط اخلاق، تجربه، شایستگی بر روی کیفیت حسابرسی استفاده گردد.

#### فهرست منابع

حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی. (۱۳۸۴). عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۳(۱۰): ۱۰۳-۱۲۵.

خدای پور، احمد، پورحیدری امید. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرسی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۶(۱۲)، ۵-۲۰.

سراجزاده، سیدحسین. (۱۳۸۳)، " چالشهای دین و مدرنیته"، تهران: انتشارات طرح نو.

صالحی، تابنده. (۱۳۹۴). رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳): ۷۷-۸۶.

منظری توکلی علیرضا، عراقی پور نجمه. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین دینداری و شادکامی در بین دانشجویان دختر

با توجه به شرایط دینی و اسلامی کشور ایران، انتظار می رود حسابرسان از سطح دینداری بیشتری برخوردارند و رضایت و جنبه های اخروی تهیه گزارشهای خارج از اصول حسابداری و گمراه کردن استفاده کنندگان از صورتهای مالی را در نظر می گیرند. از این رو با بررسی میزان دینداری حسابرسان در پژوهش حاضر، می توان شکاف به وجود آمده تقلب و نگرانی سهامداران در حوزه حسابرسی را مورد بررسی قرار داد و یافته های این پژوهش می تواند راهگشای مشکلات مربوط در این حرفه باشد. بنابراین، در نگاه اول انتظار می رود که اگر فرد حسابرس از اصول دینی بالایی برخوردار باشد، این عامل بر سطح اخلاقی وی تأثیرگذار است و مانع می شود تا شخص حسابرس گزارشات و صورتهای مالی را خارج از اصول حسابداری را گواهی نماید؛ اما گاهی این اتفاق نمی افتد و در مواردی نتیجه برعکس است. در حقیقت، اگر دینداری باعث بهبود سیستم اخلاقی نشود به تنهایی نمی تواند باعث کاهش آثار سو در رفتارهای متقلبانانه گردد. به شکلی که دینداری فاقد اخلاق بیشتر به صورت رفتارهای ریاکارانه ای خواهد بود که نه تنها باعث کاهش تقلب نمی شود، بلکه آن را افزایش خواهد داد. با توجه به اهمیت اخلاق در پژوهش حاضر به تدوین کنندگان برنامه های درسی در سیستم آموزش عالی کشور پیشنهاد می شود که موضوع اخلاق فردی و اخلاق حرفه ای را در برنامه های درسی خود بگنجانند. هم چنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود به منظور ارتقا سطح اخلاق حرفه ای حسابرسان، در برنامه های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه ای داشته باشند. همچنان که تردید حرفه ای اعمال شده در فرآیند حسابرسی به ویژه در شواهد حسابرسی و نتایج مندرج در گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن مستمر در قضاوتهای حرفه ای حسابرس، کیفیت حسابرسی را افزایش می دهد و این کیفیت بالا علاوه بر ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب افزایش اعتماد استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش های حسابرسان می

- Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 41(156):521-546.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). *A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Diana M. Mostafa1 , Ehab K. A. Mohamed & Mostaq M. Hussain.(2020). *The Effect of Religiosity & Morality Interaction on the Degree of Auditor Independence: The Case of Egypt, the Canadian Academic Accounting Association (CAAA)*, 8(2): 159-172.
- Ghasemzadeh, A., Maleki, S., & Sharifi, L. (2016). *The Mediating Role of Professional Ethics Regarding Intellectual capital, Organizational Learning and Knowledge Sharing. Journal of Medical Education Development*, 9(22), 76-86.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E., Tatham, R. (2006). *"Multivariate Analysis (6th ed.)"*, New Jersey: Pearson Education Inc.
- Kumar, V., Smart, P. A., Maddern, H., Maull, R. S. (2008). *"Alternative Perspectives on Service Quality and Customer Satisfaction"*, *The Role of BPM . International Journal of Service Industry Management*.
- Pooya AR, Broumand E. (2013). *Professional ethic in development of production process; from craft to mass production. Ethics in Science & Technology*; 8(1): 51.
- Titman, S. and Trueman. B. (1986). *Information quality and the valuation of new issues, Journal of Accounting and Economics*, 8(2): 159-172.
- دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان سال تحصیلی ۱۳۸۹-۱۳۸۸، نشریه روان شناسی تربیتی (روانشناسی تربیتی و علوم تربیتی)، ۱۹(۶)، ۱۹-۴۵.
- نورانی، حسین. اخلاقی یزدی نژاد، اسماعیل. (۱۴۰۲). اصول بنیادی آئین رفتار حرفه‌ای حسابداران مدیریت و تاثیر آن بر محتوای اطلاعات حسابداری مدیریت. حسابداری مدیریت، ۱۶(۵۶)، ۸۹-۱۰۷.
- Arumega Zarefar. (2015). *Paper of the Influence of Ethics ,Experience and competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Skepticism as a Moderating Variable .3rd Global Conference on Business and Social Science* 219:828-832.
- Astro, Y.(2019). *The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And Auditor Integrity On Audit Quality With Auditor Ethics As Moderating Variable, journal of accounting finance and auditing studies* 5(1):80-99
- Blandon, J & Bosch, J.(2019). *García Blandon (2019) in a study investigating the impact of gender on the quality of audit services in Spain, Journal of Business Research*,96,238-249.
- Clinch, G., Stokes, D.J. and Zhu, T. (2010). *Audit Quality and Information Asymmetry Between Traders. Accounting and Finance, Forthcoming, Accounting & Finance*, 52,35(3): 743-76.
- De las Heras, E., Cañibano, L. and Moreira, J.A. (2012). *The Impact of the Spanish Financial Act (44|2002) on audit quality\*/El impacto de la Ley Financiera (44|2002) en la calidad de auditoría,*



**Developing of the model effect of auditors' ethical principles and religiosity on the quality of audit services**

<sup>1</sup>*Behnam Azhdari*

<sup>2</sup>*Seyed Hossein Nasle Mosavi \**

*Ali jafari*<sup>3</sup>

**Abstract:**

*The main goal of this research is to investigate the effect of auditor's moral principles and religiosity on the quality of independent auditors' audit services. The final sample used for this study includes 250 questionnaires collected from auditors working in auditing organizations and other auditing institutions. In order to collect information, the Armega Zarfar (2015) questionnaire was used, and descriptive statistics and the reflective model of structural equations based on variance were used to process the data. The findings of the research show that the variable of ethical principles and religiosity of auditors has a significant effect on the quality of independent auditors' audit services and leads to an increase in audit quality. Strengthening religious attitudes can be a protective factor against abuses and frauds, improving the health of financial reporting and the confidence of creditors, shareholders and other users of financial statements. Considering the importance of ethics, it is suggested to the community of certified accountants to consider ethics education in their training programs and to monitor the observance of professional ethics in order to improve the level of professional ethics of auditors.*

**Keywords**

*Ethical principles, religiosity, financial reporting, audit service quality*

---

<sup>1</sup> *PH.D Student of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran .  
behnamazhdari@gmail.com*

<sup>2</sup> *Assistant Prof Department of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran .  
Nseyedhossein2@gmail.com*

<sup>3</sup> *Assistant Prof Department of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran .  
jafarilarijani@gmail.com*